تأثير التغيير في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسة المهنية .

د/ أحمد حلمي جمعة

د/ سمير إبراهيم البرغوثي

تأثير التغيير في
نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية
على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسة المهنية

الدكتور أحمد حلـمي جمعة*
الدكتور سمير إبراهيم البرغوثي*

الملخص

استجابة للتحديات المتنوعة ، قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بإعادة هندسة نموذج تقرير التدقيق/ المدقق بتعديل معيار التدقيق الدولي (700)، لذلك استهدفت الدراسة الحالية قياس مدى أهمية التغييرات في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية ، ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي، التشريعات و الممارسة المهنية.

لقد قمنا بالتحليل النظري للتغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي ، ودراسة الأهمية النسبية للمتغيرات الأربعة (المتغير المستقل والمتغيرات التابعة الأخرى) واختبارنا الفرضيات بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، و باستخدام استبيان تضمن (16) عبارة رئيسية ، (70 عبارة فرعية) تم توزيعها على عينة بلغت (120) مشارك (51 أكاديمي ، 45 ممارس و 24 مشرع) من الجامعات وجمعية المحاسبين القانونيين وهيئة الأوراق المالية ودائرة مراقبة الشركات، ويفترض أن لهم دور في نموذج تقرير التدقيق في الأردن*.

ولقد أوضحت النتائج (1) أن هناك أهمية للتغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية بنسبة (79%)، (2) أن هناك ارتباطا قويا بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة الأخرى، (3) أن هناك تأثيرا عاليا جدا للمتغير المستقل على التعليم المحاسبي بنسبة (83%) و التشريعات بنسبة (81%)، و وأقل من عالي للممارسة المهنية بنسبة (78%)، و (4) أن فئة المشرعين أكثر اهتماما بالتغييرات في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي وتأثيراتها من الأكاديميين والممارسين.

الكلمات الدالة

تقرير التدقيق - التعليم المحاسبي - التشريعات - الممارسة المهنية - معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

المقدمة

في إطار فلسفة إدارة التغيير وخدمة المصلحة العامة والمساهمة في رفع كفاءة الاقتصاد العالمي، تشهد مهنة التدقيق - وليس مجر إرهاصات فكرية - العديد من التغييرات المتلاحقة لاستعادة ثقة المجتمع المالي من خلال تطوير المعايير لرفع كفاءة الأداء وضمان الجودة، و تحسين المخرجات (تقرير التدقيق/ المدقق) من أجل تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بشكل عام، وفجوة الاتصال بشكل خاص.

ومع بداية اليوم الأول من شهر /1/ 2007، أعلن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) عن قيام ثورة التغيير بتعديل معيار التدقيق الدولي رقم 700 الموسوم:

---

* أستاذ المحاسبة والتدقيق المشارك - قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية، الباحث حاصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة 1983، ودبلوم الدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة 1987، والماجستير في المحاسبة 1991، والدكتوراه في المحاسبة عام 1995، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، وللباحث اهتماما بحثية وتدريبية في مجال التدقيق(المراجعة) ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية والتدقيق الداخلي والإداري والحكومي، كما قام الباحث بتحكيم العديد من البحوث العلمية لأغراض الترقية، وتحكيم ومناقشة والأشراف على رسائل الماجستير والدكتوراه في جامعة عمان العربية للدراسات العليا، وللباحث كتب ومقالات وبحوث منشورة وتحت النشر في المجلات العلمية والمهنية المتخصصة، وشارك الباحث في العديد من المؤتمرات والندوات العلمية والمهنية، وعمل الباحث رئيس لقسم المحاسبة من عام2000:2002، كما يعمل الباحث حاليا رئيس برنامج الدراسات المسائية لكلية الاقتصاد العلوم الإدارية .E-mail:ahmed_gomaa61@hotmail.Com..

* أستاذ المحاسبة المساعد - قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية، الباحث حاصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة 1996، والماجستير في المحاسبة 1998، والدكتوراه في المحاسبة عام 2005، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة مانشستر متروبوليتون، وللباحث اهتمامات بحثية وتدريبية في مجال المحاسبة المالية والتحليل المالي، وشارك الباحث في العديد من المؤتمرات العلمية والمهنية، ويعمل الباحث رئيس لقسم المحاسبة من عام2006، E-mail:sambar @yahoo.com.

* نشكر المشاركين في الدراسة الميدانية، كما نشكر دائرة مراقبة الشركات وهيئة الأوراق المالية، وجمعية المحاسبين القانونيين لمساهمتهم وتعاونهم، معنا كما نشكر إدارة السكرتارية في هذه الجهات لتوزيعهم وتجميعهم الاستبيانات معنا، كما نشكر الزملاء أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية الذين سلموا استبياناتهم أو لم يسلموها.

تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، بعد سلسلة من التعديلات منذ صدور المعيار (13) في 1983/10، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989) والمعيار (700) عام 1994، ,IFAC) 1997)، وسلسلة طويلة من الصراعات بين الأكاديميين من جانب والمهنيين من جانب ثان، والمجتمع المالي والقضاء والمشرعين من جانب أخر استمرت أكثر من 12 عاما.

ومع مراعاة أن هذا المعيار يعتبر نافذ المفعول لتقارير التدقيق المؤرخة في 2006/12/31 أو بعد ذلك، فقد تضمن المعيار في 68 فقرة بالإضافة إلى المقدمة ما يلي(IFAC, IAASB, 2007):

1- تقرير المدقق حول البيانات المالية.
2- عناصر تقرير المدقق في عملية تدقيق تم أداؤها وفق معايير التدقيق الدولية.
3- تقرير المدقق.
4- تقرير المدقق لعمليات التدقيق التي أجريت وفق كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق لاختصاص أو بلد معين.
5- المعلومات الملحقة غير المدققة المعروضة مع البيانات المالية المعروضة.

كما أصدر المجلس معيار التدقيق الدولي رقم 701 الموسوم: التعديلات على تقرير المدقق المستقل، والذي حل محل الفقرات 29-46 من معيار التدقيق الدولي 700 قبل التعديل، مع مراعاة أن هذا المعيار يعتبر أيضا نافذ المفعول لتقارير التدقيق المؤرخة في 2006/12/31 أو بعد ذلك، وتضمن هذا المعيار في 18 فقرة بالإضافة إلى المقدمة ما يلي(IFAC,IAASB, 2007):

- المواضيع التي لا تؤثر على راي المدقق.
- المواضيع التي تؤثر على راي المدقق.
- الحالات التي يمكن أن ينجم عنها رأي عدا عن راي غير متحفظ

ولقد ترتب على هذا التعديل نشوء تعديلات متفقة مع معيار التدقيق الدولي رقم 200 الموسوم: الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية، ومعيار التدقيق الدولي رقم 210 الموسوم: شروط التكليف بالتدقيق، ومعيار التدقيق الدولي رقم 560 الموسوم: الأحداث اللاحقة، ومعيار التدقيق الدولي رقم 800 الموسوم: تقرير المدقق المستقل حول عمليات التدقيق ذات الغرض الخاص.

كما أثارت هذه التعديلات والتطورات أو التغييرات أو التحسينات ردود أفعال تراوحت ما بين مؤيد ومعارض حول جدواها، والجديد فيها وتأثيرها على التعليم المحاسبي والتشريعات وممارسة الأداء المهني في الشركات ومكاتب التدقيق الأردنية التي تعتمد معايير التدقيق والتأكيد الدولية منذ 1989/3/13.

مشكلة الدراسة

في إطار تطور التشريعات الأردنية (قانون الشركات(22)، 1997، وتعديلاته بالقانون(4-40)، 2002- قانون مهنة المحاسبة القانونية(73)،2003- تعليمات معدلة لمجلس هيئة مفوضي بورصة الأوراق المالية(257)، 2005)، فقد اعتمدت معايير التدقيق والتأكيد الدولية في تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة المسجلة لديها.

ونظرا لما طرأ على نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل (700) حول البيانات المالية من تغييرا في محتواه، وللجدل السائد في أوساط مهنة التدقيق في الأردن حول التغييرات الجديدة بشأن تقرير المدقق المستقل، فقد رأى الباحثان الاهتمام بها وإجراء دراسة تحليلية استطلاعية لمعرفة مدي تأثير التغيير في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل(700) حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسة المهنية في الأردن، وبالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية:

س1: ما التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية؟.
س2 :ما أهمية التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية؟.
س3: ما تأثير التغييرات الجديدة في تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي؟.
س4: ما تأثير التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق ؟.
س5: ما تأثير التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية على الممارسة المهنية؟.

أهمية الدراسة

في إطار ما تشهده معايير التدقيق والتأكيد الدولية المعتمدة في الأردن بشكل خاص من تغييرات، بالإضافة إلى تطور التشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة ، تكمن أهمية الدراسة الحالية في الأتي:

1- التعرف على أهم التغييرات في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية (700).
2- قياس أهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق (700)حول البيانات المالية.
3- قياس مدى تأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق (700)حول البيانات المالية.على التعليم المحاسبي.
4- قياس مدى تأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق (700)حول البيانات المالية.على التشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة التدقيق.
5- قياس مدى تأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق (700) حول البيانات المالية.على الممارسة المهنية .
6- تقديم المقترحات والتوصيات المناسبة لتطور كل من التعليم والممارسة والتشريعات الأردنية، واقتراح الدراسات المستقبلية في هذا الشأن.

هدف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة الحالية في قياس أهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق (700) حول البيانات المالية ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسة المهنية في الأردن.

الإطار النظري والدراسات ذات العلاقة

منذ بداية عقد السبعينيات وحتى الآن، نشرت العديد من الدراسات بشأن تقرير المدقق من حيث الشكل والمحتوى ومدى التزام المدققين بها(الحميد، 1993)، ومدى نمطيتها(الحميد، 1988)، ومدي تأثيره على قرارات المستثمرين(Jang and Lin, 1993)، وقرارات الائتمان (Libby, 1979) ومدى وفائه باحتياجات المجتمع المالي (جمعة، 2001)، وبث الثقة والطمأنينة في المعلومات المالية (إبراهيم، 1988)، وعلاقته بعزل المدقق وتأثيره على استقلاله (خليفة، 1994).

كما تبلورت آثار ذلك في العديد من التقارير الصادرة عن اللجان الدولية - مثل - تقرير لجنة (Cohen, Cohen (1978 وتقرير لجنة Cadbury (Cadbury, 1992)، وتقرير لجنة (Treadway, 1987) Treadway، وذلك بالإضافة إلى التطورات التي شهدتها بيانات معايير التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين رقم 1988/58، (AICPA, 1988) ورقم 1992/69(AICPA, 1992) ، ورقم 1995/79(AICPA, 1995) ، بشأن تقرير المدقق، فضلا عن إلغاء معيار التدقيق الدولي رقم 1983/13 (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989)، بالمعيار رقم 1997/700 (IFAC, 1997) والذي تم تعديله بالمعيارين 700-2006/701 (IFAC, 2006).

كما توجد العديد من الدراسات التي ربطت بين محتوى تقرير المدقق ومسؤوليات المدققين بشأن الغش، والتصرفات غير القانونية، الاستمرارية، وأغلب هذه الدراسات اشتهرت بأسم فجوة التوقعات أو فجوة الاتصال أو تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، ومن أهم الدراسات العربية في هذا الشأن، دراسة(جمعة، 2000 - مصطفى، 1994- متولي، 1991 - غالي، 1998 - لطفي، 1996 - السقا، 1997- حماد، 2002- الذنيبات، 2003)، ومن أهم الدراسات الأجنبية في هذا الشأن أيضا دراسة:

(Humphrey, Moizer and Turley, 1992 - Monoroe and Woodlife, 1994-Epstein and Geiger, 1994- Gay, Schelluch and Reid, 1997- Gloeck and Jager, 1993- Grant and et. al., 1996).

كما تناولت دراسات أخرى موضوع رأي المدقق، أو معاني معايير تقرير المدقق، ومن أهم الدراسات العربية التي تناولت ذلك، دراسة (شاهين، 1987- الحميد، 1988- الحميد، 1993-عبد الله، 1995- - محمد، 1996- خليل، 1998 – عبد البديع، 1999- جمعة، 2001- حميدان، 2005)، أما أهم الدراسات الأجنبية في هذا الشأن أيضا كانت، دراسة:

(Bailey, 1993- Chow and Rice, 1982 - Dodd, Dopuch, Holthausen and Leftwich, 1984 - Houghton, 1987- Houghton and Messier, 1990- Dopuch, Holthausen and Leftwich, 1986- Dopuch, Holthausen and Leftwich, 1987- Firth, 1978- Libby, 1979- Whittred, 1987- Hopkins, 1996).

ومن العرض المتقدم للدراسات السابقة يتضح الآتي:

1- أكدت كل الدراسات على ضرورة تطوير محتوى تقرير المدقق من أجل أن يعكس ذلك المزيد من المسؤوليات للمدقق، وبشكل عام تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.

2- أكدت بعض الدراسات أن هناك تأثيرا لمحتوى تقرير المدقق على قرارات الاستثمار (Jang and Lin, 1993- Morhrweis and Kelly, 1989) وقرارات الائتمان (Libby, 1979)بشكل خاص.

3- لقد أكدت أغلب الدراسات السابقة أن طلبات المجتمع المالي بشأن تقرير المدقق تنطوي على أربعة محاور أساسية تشمل (جمعة، 2001):

1/3 التقرير عن الامتثال لأخلاقيات المهنة.

2/3 التقرير عن اكتشاف الغش.

3/3 التقرير عن القدرة على الاستمرارية.

4/3 التقرير عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.

4- لقد أكدت بعض الدراسات السابقة على أن التقرير بشكله الحالي يعد وسيلة اتصال غير جيدة، وأن المدققين يستخدمون محتوى التقرير لحماية أنفسهم ضد المخاطر المستقبلية (Gloeck and Jager, 1993- Humphrey, Moizer and Turley, 1992).

5- لقد أكدت كل الدراسات السابقة على أن المجتمع المالي لدية رغبة أكيدة في الابتعاد عن استخدام اللغة النمطية في تقرير المدقق، فضلا عن أنه قد ساهم في عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات كل من المدقق والإدارة((Cohen, 1978).

واستجابة لما تقدم فقد عدل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (700) المعدل الموسوم: تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، وفيما يلي عرض موجز لأهم التغييرات في نموذج التقرير الدولي المعدل (جمعة، 2008) كما يلي*:

1- العنوان الرئيسي : تقرير المدقق تم إضافة مصطلح المستقل.

2- العنوان الفرعي الأول: تقرير حول البيانات المالية يجب أن يكتب في حالة عدم تطبيق العنوان الفرعي الثاني " تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية والموجود في نهاية تقرير المدقق أي بعد فقرة الرأي.

3- فقرة المقدمة: تم إضافة وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

4- فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية (جديدة): نقلت العبارة الخاصة بها من فقرة المقدمة وأضيفت إلي الفقرة الجديدة، مع إضافة العبارات التالية:

1/4 إن الإدارة ... الخ وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2/4 وتشمل هذه المسؤولية:

1/2/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

2/2/4 واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة.

3/2/4 وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5- فقرة مسؤولية المدقق (النطاق سابقا مع التعديل):

نقلت العبارة الخاصة بها من فقرة المقدمة وأضيفت إلى الفقرة الجديدة، مع إضافة العبارات التالية:

1/5 إن مسؤوليتنا ... الخ، وقد قمنا ... الخ، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة ، وأن نخطط... الخ.

2/5 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والافصاحات في البيانات المالية .

3/5 وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الغش أو الخطأ؛ و

4/5 عند إجراء التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

5/5 يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية ... الخ، وكذلك تقييمنا للعرض... الخ.

6/5 إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير... الخ.

6- فقرة الرأي (لم تعدل):

في رأينا .... في ذلك التاريخ ، مع إضافة وفقا للمعايير الدولية إعداد التقارير المالية بدلا من معايير المحاسبة الدولية.

---

* للمزيد من التفاصيل أنظر الملحق (1) بشأن التغيرات التفصيلية في نموذج تقرير التدقيق المعدل مقارنة بالنموذج قبل التعديل.

7- التقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى (جديد): يختلف شكل ومضمون هذا القسم من تقرير المدقق سوف يعتمد كثيرا على طبيعة ومسؤوليات المدققين الأخرى الخاصة التقارير.

ومن العرض المتقدم للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق يتضح الآتي**:

أولا: لقد تم إضافة مصطلحات جديدة في نموذج تقرير التدقيق مثل السياسات المحاسبية – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الرقابة الداخلية ، أخلاقيات المهنة - الغش أو الخطأ - أدلة التدقيق - حكم المدقق - المتطلبات القانونية والتنظيمية، وسوف يكون لهذه المصطلحات تأثير تطور منهاج : التدقيق في برامج التعليم المحاسبي، و التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق وممارسة الأداء المهني.

ثانيا: أن النموذج المعدل لتقرير التدقيق يتفق مع مفهوم التدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973(Arens, et al, 2008) من حيث تركيزه على فكرة أدلة التدقيق، والتي وردت في فقرة مسؤولية المدقق (العبارة 2/5) وفي نهاية الفقرة (العبارة 6/5)، ويتفق أيضا مع مفهوم التأكيد الخارجي الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي حيث أشار المجلس في قائمة المصطلحات إلى أن التدقيق عملية تأكيد معقولة ، وأن التأكيد الخارجي يعني عملية الحصول على أدلة تدقيق وتقييمها من خلال الاتصال المباشر بطرف آخر لطلب معلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قدمتها الإدارة في البيانات المالية(IFAC, IAASB, 2007).

ثالثا: أن النموذج المعدل لتقرير المدقق أستخدم عبارات تحمل شيئا من الغموض بشأن موضوع الغش أو الخطأ، حيث أن النموذج الجديد قد تضمن الإشارة في فقرة مسؤولية الإدارة حول البيانات المالية، على أن الإدارة مسؤولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ، كما أشار في فقرة مسؤولية المدقق إلى أن الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الغش أو الخطأ، بالإضافة إلى التأكيد على أن المدقق عند إجراء التقييمات للمخاطر فإن عليه اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، ويعني ذلك أن الإدارة هي المسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح الغش أو الخطأ من خلال تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية، بينما المدقق يأخذ في اعتباره الرقابة الداخلية عند إجراء التقييمات للمخاطر من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف.

رابعا: أن النموذج المعدل لتقرير التدقيق يتفق مع دعوة المجتمع المالي والباحثين لتقرير المدقق عن امتثاله لأخلاقيات المهنة، وخاصة الاستقلال ...وغير ذلك من المبادئ والقواعد، وفي نفس الوقت لم يستجيب لحاجات المجتمع المالي والباحثين فيما يتعلق بالتقرير عن الاستمرارية .

خامسا: يتفق القسم الخاص (الجديد) المتعلق بالتقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى مع قانون الشركات الأردني 1997/22 وتعديلاته بالقانون رقم 2002/4 والقانون رقم 2002/40 المادة 193 والمادة 195 والمادة 196.

الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية الحالية إلى التعرف على مدى أهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) وانعكاس هذه التغييرات على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسة المهنية، ولتحقيق ذلك نتناول ما يلي:

العينة وحدود الدراسة

لقد تم توزيع قائمة الاستبيان* بعد تحكيمها على عينة بلغت (175) شملت رؤساء وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية الحكومية (الأردنية (5) أستبانات) والخاصة (الزيتونة (20) وعشرة أستبانات لكل جامعة من جامعات - البترا - الإسراء - فيلادلفيا - عمان العربية - الشرق الأوسط) (ويشار إليهم بالأكاديميين)، وأعضاء مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين وعددهم (تسعة أعضاء) وبعض مكاتب التدقيق الكبرى وعددهم (خمسة مكاتب)، وتم إرسال عشرة أستبانات لكل مكتب (ويشار إليهم بالممارسين المهنيين)، كما تم إرسال (15) استبانه إلى كل من دائرة مراقبة الشركات و هيئة الأوراق المالية (ويشار إليهم بالمشرعين)، والواقعة في مدينة عمان، كما يتضح من الجدول (1) التالي:

جدول (1)

العينة	عدد الأستبانات المرسلة	عدد الأستبانات المستردة	%
الأكاديميين	75	51	72
الممارسين المهنيين	70	45	60
المشرعين	30	24	70

** للمزيد من التفاصيل أنظر الملحق (2) نماذج تقرير التدقيق قبل وبعد التعديل.

* أنظر الملحق (3).

الإجمالي	175	120	67

وبناء على ما تقدم، فقد تم إجراء الدراسة الميدانية في ضوء المحددات التالية:

1- تم استخدام قائمة الاستبيان في تجميع إجابات عينة الدراسة الميدانية، وعلى الرغم من فاعليتها في مجال الدراسات الاجتماعية، إلا أنها ربما تتضمن قدرا من التحيز عند الإجابة عليها.

2- نظرا للوقت المحدد للدراسة، والسرية المحاطة لإعداد العاملين سواء في الجامعات أو مكاتب التدقيق أو مراقبة الشركات أو هيئة الأوراق المالية فقد تم توزيع قائمة الاستبيان على ضوء ما تقدم.

3- لم تشمل عينة الدراسة عينة ممثلة لجهات مهمة مثل المستثمرين والوسطاء الماليين والمقرضين والمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة ولجان التدقيق تاركين ذلك لدراسة أخرى.

متغيرات وفرضيات الدراسة

تقوم الدراسة الحالية من أجل القياس الإحصائي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss (أبو زيد، 2005)، لأربعة متغيرات ، المتغير الأول ، المتغير المستقل الذي يعبر عن التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية ، ولكي نقيس هذا المتغير تم صياغة العبارات من (1-12)، ولقياس المتغير الثاني: والذي يعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (التعليم المحاسبي) فقد تم صياغة العبارات من (13- 14) ، ولقياس المتغير الثالث: والذي يعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق) فقد تم صياغة العبارة (15) ولقياس المتغير الرابع والذي يعبر عن مدى تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (الممارسة المهنية.) فقد تم صياغة العبارة (16) والواردة في قائمة الاستبيان.

و من أجل اختبار مدى صحة المتغير المستقل ومدى تأثيره على المتغيرات التابعة، ومن أجل تجميع الإجابات حول متغيرات الدراسة فقد أستخدم الباحثان قائمة استبيان تضمنت (16) عبارة رئيسية أو (70) عبارة فرعية متضمنة خمسة إجابات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي من موافق تماما إلى غير موافق تماما بدرجات معيارية من (5: 1)، وأوزان نسبية من 100% إلى 20%، لخدمة هدف الدراسة واختبار فرضياتها، كما قد تم صياغة الفرضيات الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية الأولي: " لا توجد تغييرات ذات أهمية في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية"

الفرضية الرئيسية الثانية: " لا يوجد تأثير للتغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي"

الفرضية الرئيسية الثالثة: " لا يوجد تأثير للتغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق ".

الفرضية الرئيسية الرابعة: " لا يوجد تأثير للتغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية على الممارسة المهنية ".

كما تم إجراء التحليلات الإحصائية والوصول للنتائج باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وفقا لبرنامج Spss، ولعل أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة هي:

- التكرارات: لوصف خصائص عينة الدراسة
- الوسط الحسابي والانحراف المعياري:لمعرفة اتجاهات وأراء عينة الدراسة في عبارات الدراسة.
- اختبار T : لاختبار المتغير المستقل.
- الانحدار البسيط: لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة الثلاثة.
- معامل ارتباط بيرسون : لقياس قوة العلاقة الأرتباطية بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة , لقياس مستوى تأثير المتغير المستقل في المتغيرات التابعة.
- اختبار One-way ANOVA: لبيان ما إذا كان هناك فروق في أراء عينة الدراسة تعود لخصائص هذه العينة المتعلقة بالوظيفة الحالية والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة العملية وذلك بالنسبة للمتغير المستقل..
- اختبار Two-way ANOVA: لبيان ما إذا كان هناك فروق في أراء عينة الدراسة تعود لخصائص هذه العينة المتعلقة بالوظيفة الحالية والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة العملية وذلك بالنسبة للمتغيرات التابعة وعلاقتها بالمتغير المستقل.
- واختبار Scheffe: اتجاهات الفروق في أراء عينة الدراسة لصالح أي فئة من فئات الدراسة الثلاثة بناء على خصائص عينة الدراسة.

كما تم استخدام اختبارا Cronbach's Alpha لاختبار مدى مصداقية إجابات عينة الدراسة (120) بشأن العبارات الواردة (70) في قائمة الاستبيان، ولقد بلغت المصداقية أو الاعتمادية 968. لكل العبارات، و 923. لعبارات المتغير المستقل (29) عبارة ، و 910. لعبارات المتغير التابع (التعليم المحاسبي) (22) عبارة، 910. لعبارات المتغير التابع (التشريعات ذات العلاقة) (10) عبارات، و 933. لعبارات المتغير التابع(الممارسة المهنية) (9) عبارات.

عرض ومناقشة خصائص عينة الدراسة

لقد تضمن القسم الأول: المعلومات العامة من قائمة الاستبيان الخصائص المتعلقة بعينة الدراسة من حيث الوظيفة(العمل) الحالية، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والخبرة العملية، بالإضافة إلى سؤالين محددين بشأن التغييرات المتعلقة بالنموذج الجديد لتقرير التدقيق ؛ وفيما يلي نتائج التحليل الإحصائي باستخدام التوزيع التكراري لخصائص عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (2) التالي:

الجدول (2)

%	التكرار	المؤهل العلمي	%	التكرار	الوظيفة الحالية
-	-	كلية مجتمع	42.5	51	الأكاديميين
50.8	61	بكالوريوس	37.5	45	الممارسين
8.4	10	ماجستير	20.0	24	المشرعين
40.8	49	دكتوراه			
100	120	الإجمالي	100	120	الإجمالي
		الخبرة العملية (سنوات)			التخصص العلمي
25.0	30	أقل من 5	92.5	111	المحاسبة
25.0	30	من 5 : 10	7.5	9	أخرى (قانون)
22.5	27	من 10: 15			
27.5	33	أكثر من 15			
100	120	الإجمالي	100	120	الإجمالي

يتضح من الجدول (2) السابق أن حجم العينة تبلغ (120) وبخصوص الوظيفة الحالية، يمثل الأكاديميين أعلى نسبة فيها حيث بلغت نسبتهم 42.5%، بينما الممارسين المهنيين 37.5%، أما المشرعين 20%، و بخصوص المؤهل العلمي يتضح أن أعلى نسبة للحاصلين على درجة البكالوريوس حيث بلغت 50.8%، ثم الحاصلين على درجة الدكتوراه حيث بلغت نسبتها 40.8%، ثم درجة الماجستير بنسبة 8.4%، ولم يكن ضمن العينة حملة درجة الدبلوم (كلية المجتمع).

كما يتضح من الجدول (1) أيضا بشأن التخصص العلمي أن 92.5 % من العينة تخصص محاسبة، بينما 7.5 % تخصصات أخرى (قانون)، كما أن هناك توازن نوعا ما في مستوى الخبرات لأفراد العينة، حيث بلغت أعلى نسبة 27.5% للخبرة أكثر من 15 سنه، وتساوت النسبة 25% لكل للخبرات أقل من 5 سنوات، وأكثر من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، كما بلغت نسبة الخبرات أكثر من 10 إلى أقل من 15 سنة 22.5%من العينة.

وفيما يتعلق بالأسئلة العامة خاصة السؤال الخامس بشأن مشاركة عينة الدراسة في ندوات أو مؤتمرات بشأن التغييرات في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية فقد أوضحت النتائج أن ما نسبته 40% من عينة الدراسة قد أجابت (نعم) وما نسبته 60% أجابت (لا)، وأما فيما يتعلق بالسؤال السادس بشأن الاطلاع على التغييرات في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية، فقد أوضحت النتائج أن ما نسبته 77.5% من عينة الدراسة قد أجابت (نعم) وما نسبته 22.5% أجابت (لا).

عرض ومناقشة نتائج الدراسة

لقد تناول القسم الثاني من قائمة الاستبيان العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة، والخاصة بالإجابة عن أسئلة الدراسة المتمثلة في أهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق، ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي والتشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق والممارسة المهنية، فقد أوضحت التحليلات بعد استخدام أساليب الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي- الانحراف المعياري) ومؤشر الأهمية النسبية (الوسط الحسابي ÷ 5 × 100) النتائج التالية مع الأخذ بعين الاعتبار أنه سوف يستخدم عند عرض الجداول الرمز (أ) لعينة الأكاديميين، و الرمز (م) للممارسين، والرمز (ع) للمشرعين وذلك كما يلي: :

أ- فيما يتعلق بأهمية التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية، أوضحت النتائج أن الوسط الحسابي ومؤشر الأهمية النسبية (مجموع متوسط كل فئة لكل عبارة ÷3 ، ثم يتم قسمة الناتج ÷ 5 × 100) لأراء عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (3) التالي:

الجدول (3)

العبارات	أ	م	ع	%
1- توجد أهمية لإضافة كلمة " مستقل " لعبارة تقرير المدقق حول البيانات المالية	4.2941	4.0000	4.6250	86
2- توجد أهمية لإضافة عبارة تدقيق ملخص السياسات المحاسبية الهامة في فقرة المقدمة	4.2941	3.7333	4.7500	85
3- توجد أهمية لإضافة عبارة تدقيق الإيضاحات التفسيرية الأخرى في فقرة المقدمة	4.0588	3.4667	4.1250	77
4- توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة تشير إلى أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتشمل المسؤوليات ما يلي: 1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ	4.2353	3.7333	4.3750	82
2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة	4.4118	3.8667	4.1250	82
3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف	4.0000	3.4000	4.2500	77
5- توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الأولى) وتشمل العبارات التالية: 1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا	4.2941	3.8000	4.5000	84
2/5 لقد قمنا بأجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية	4.5882	3.8667	4.5000	86
3/5 الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة	4.4706	3.6000	4.6250	84
4/5 أن نخطط ونجرى التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية	4.4118	3.9333	4.8750	88
6- توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثانية) وتشمل العبارات التالية:1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.	4.1765	3.8000	4.8750	85
2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق	3.7647	3.6667	4.1250	77
3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذ التقييمات للمخاطر فإن على المدقق: 1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف.	4.0000	3.5333	4.3750	79
2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة	4.1765	3.2667	4.0000	76
4/6 يشمل التدقيق كذلك: 1/4/6 تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية	3.5294	3.7333	2.8750	67
2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة	4.0000	3.7333	4.0000	78
3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية	4.1765	3.6667	4.1250	79
7- توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.	4.0588	3.6000	4.0000	77
8- توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي: 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو	4.3529	3.7333	4.3750	83
2/8 تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية	3.6471	3.8000	4.2500	78
3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	3.8824	3.6333	4.2500	78
9- توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونية والتنظيمية، مع الأخذ في الاعتبار أ، شكل ومضمون هذه الفقرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصة بإعداد التقارير المالية.	3.7647	3.6667	4.2500	78
10- إذا توصل المدقق إلى أن عرض المنشأة لأية معلومات ملحقة غير مدققة لا يميزها بشكل كاف عن البيانات المالية المدققة فإن على المدقق أن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.	3.6471	3.7333	4.3750	78
11- تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حالات عدم الاتساق الجوهرية في البيانات المالية المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها.	4.4706	3.5333	4.8750	86
12- هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق	4.0588	3.4667	4.8750	82
2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ	3.7647	3.3333	4.3750	76
3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الاستمرارية	3.5882	3.2667	4.2500	74
4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية	3.7647	2.9333	4.0000	71
5/12 التأكيد المطلق	3.5294	3.3333	4.3750	75
المتوسط	4.0486	3.6494	4.1551	79
المتوسط العام		3.9510		79

يتضح من الجدول (3) السابق أن مدى أهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي يقع ما بين 60%-80% أي بين المستويين الثالث والرابع وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط عام بلغ (3.9510) ، وقد

كانت أعلى أهمية للتغييرات من وجهة نظر المشرعين حيث بلغ متوسط المتوسطات (4.1551)، ثم الأكاديميين (4.0486)، ثم الممارسين (3.6494).

وبشكل عام كانت اتجاهات عينة الدراسة ايجابية بشأن العبارات الخاصة بأهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق ما عدا العبارة الخاصة بـ : يشمل التدقيق كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية من وجهة نظر المشرعين. والعبارة الخاصة بالتأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية من وجهة نظر الممارسين المهنيين ، ومما لا شك فيه أن النتائج السابقة تعود إلى اهتمام المشرع بحماية الاقتصاد والمجتمع المالي، ورغبة الممارسين المهنيين في عدم وجود المزيد من المسؤوليات.

2 - فيما يتعلق بتأثير التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي، أوضحت النتائج أن الوسط الحسابي ومؤشر الأهمية النسبية لأراء عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (4) التالي:

الجدول (4)

العبارات	ا	م	ع	%
13- يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي من حيث: 1/13 الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي بدلا من المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية	2.8824	2.8867	2.1250	52
2/13 الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بدلا من المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية	4.0588	3.6667	3.8750	77
3/13 الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولي بدلا من المعتمدة في المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية	4.1765	3.6667	3.7500	77
14- يجب التركيز في التعليم المحاسبي في الأردن عند تدريس منهاج التدقيق على الموضوعات التالية: 1/14 الرقابة الداخلية	4.1765	3.5333	3.3750	77
2/14 التخطيط	4.6471	4.1333	4.7500	90
3/14 الاحتيال والخطأ	4.6471	3.8000	4.3750	85
4/14 أدلة التدقيق	4.3529	4.0000	4.6250	86
5/14 أخلاقيات المهنة- الاستقلال	4.6471	4.2000	4.6250	90
6/14 المتطلبات القانونية (قوانين المهنة – الشركات – البورصة)	4.7059	3.8000	4.6250	87
7/14 إجراءات تدقيق قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية	4.4706	3.8667	5.0000	89
7/14 موضوعات أخرى..... 1/7/14 الإجراءات التحليلية	4.4706	4.0000	4.8750	90
2/7/14 تكنولوجيا المعلومات	4.2353	4.2000	4.6250	87
3/7/14 العينات الإحصائية	4.4118	4.3333	4.6250	89
4/7/14 الخدمات الاستشارية (غير التأكيد)	4.2941	4.0000	4.2500	83
5/7/14 التدقيق لأغراض خاصة (التأكيد المحدود)	3.8235	3.8000	4.3750	80
6/7/14 التدقيق الداخلي	3.8235	3.8667	4.3750	80
7/7/14 الخدمات ذات العلاقة (غير التأكيد)	4.3529	4.2000	4.7500	88
8/7/14 التدقيق الإداري(التشغيلي)	4.0000	3.5333	4.7500	82
9/7/14 التدقيق الحكومي	4.1765	3.8000	4.5000	83
10/7/14 التدقيق البيئي	3.7059	3.8667	4.1250	78
11/7/14 مشاكل الرأي المهني	4.1765	3.8667	4.3750	82
12/7/14 تقرير المدقق (التأكيد المعقول)	4.6471	4.1333	5.0000	92
المتوسط	4.0080	3.6948	4.7670	83
المتوسط العام	4.1566			83

يتضح من الجدول (4) السابق أن مدى تأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي على التعليم المحاسبي يقع ما بين 80%-100% أي بين المستويين الرابع والخامس وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط عام بلغ (4.1566) ، وقد كانت أعلى أهمية لتأثير التغييرات على التعليم المحاسبي من وجهة نظر المشرعين حيث بلغ متوسط المتوسطات (4.7670)، ثم الأكاديميين (4.0080)، ثم الممارسين (3.6948).

وبشكل عام كانت اتجاهات عينة الدراسة ايجابية بشأن العبارات الخاصة بتأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق على التعليم المحاسبي ما عدا العبارة الخاصة بـ : مدى وجود تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي في الأردن من حيث الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي بدلا من المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية وذلك من وجهة نظر العينة ككل،ولكنها كانت أعلى من وجهة نظر الممارسين المهنيين ثم الأكاديميين ثم المشرعين.

ومما لا شك فيه أن النتائج السابقة تشير إلى عدم الاستقرار بشأن تدريس معايير التدقيق والتأكيد الدولية سواء من وجهة نظر الممارسين أو الأكاديميين أو المشرعين في مناهج التعليم المحاسبي في الأردن.

3- فيما يتعلق بتأثير التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية على التشريعات ذات العلاقة، أوضحت النتائج أن الوسط الحسابي ومؤشر الأهمية النسبية لأراء عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (5) التالي:

الجدول (5)

العبارات	أ	م	ع	%
15- يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على التشريعات المهنية والتشريعات ذات العلاقة من حيث تضمينها نصوص تتعلق بإلزام: 1/15 الشركات بتصميم أنظمة متكاملة للرقابة الداخلية.	4.0588	3.8667	4.2500	81
2/15 الشركات بتنفيذ أنظمة للرقابة الداخلية.	4.1765	3.8667	4.2500	82
3/15 الشركات بالمحافظة على أنظمة الرقابة الداخلية.	4.0588	3.9333	4.5000	83
4/15 الشركات بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	4.0588	4.1333	4.7500	86
5/15 المحاسبين القانونيين بالمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد.	4.2353	3.9333	4.6250	85
6/15 المحاسبين القانونيين بمتطلبات أخلاقيات المهنة.	4.1176	3.8667	4.1250	80
7/15 المحاسبين القانونيين بتقييم الرقابة الداخلية لتصميم إجراءات التدقيق المناسبة.	4.2353	3.9333	4.1250	82
8/15 المحاسبين القانونيين بتجميع أدلة الإثبات.	4.1765	3.9333	4.0000	80
9/15 المحاسبين القانونيين بالمحافظة على أدلة الإثبات لمدة 10 سنوات على الأكثر.	3.4118	3.5333	3.7500	80
10/15 جمعية المحاسبين القانونيين بالرقابة على جودة المهنة في مكاتب التدقيق	3.9412	3.7333	4.1250	78
المتوسط	**4.0470**	**3.8733**	**4.2500**	**81**
المتوسط العام		**4.0567**		**81**

يتضح من الجدول (5) السابق أن مدى تأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق يقع ما بين 80%-100% أي بين المستويين الرابع والخامس وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط عام بلغ (4.0567) ، وقد كانت أعلى أهمية لتأثير التغييرات على التعليم المحاسبي من وجهة نظر المشرعين حيث بلغ متوسط المتوسطات (4.2500)، ثم الأكاديميين (4.0470)، ثم الممارسين (3.8733).

وبشكل عام كانت اتجاهات عينة الدراسة ايجابية بشأن العبارات الخاصة بتأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، ومما لا شك فيه أن النتائج السابقة تؤكد على وجود تطور في التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق في الأردن.

4- فيما يتعلق بتأثير التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي حول البيانات المالية على الممارسة المهنية، أوضحت النتائج أن الوسط الحسابي ومؤشر الأهمية النسبية لأراء عينة الدراسة كما يوضحها الجدول (6) التالي:

الجدول (6)

العبارات	أ	م	ع	%
16- يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث التزام المحاسبين القانونيين: 1/16 تقييم الرقابة الداخلية.	3.8824	3.6000	4.6250	80
2/16 أخلاقيات المهنة.	3.8235	3.5333	4.3750	78
3/16 التخطيط.	3.8235	3.6000	4.0000	76
4/16 تجميع أدلة الإثبات.	3.9412	3.3333	4.1250	76
5/16 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة 10 سنوات على الأكثر.	3.5294	3.3333	4.0000	72
6/16 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل "	4.1176	3.8667	4.3750	82
7/16 تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق	3.8824	3.6667	4.1250	78
8/16 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	3.9412	3.5333	4.3750	79
9/16 التأكد من التزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية	4.0588	3.4667	4.3750	79
المتوسط	3.8888	3.5481	4.2638	78

78	3.9002	المتوسط العام

ويتضح من الجدول (6) السابق أن مدى تأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي على الممارسة المهنية يقع ما بين 60%-80% أي بين المستويين الثالث والرابع وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط عام بلغ (3.9002) ، وقد كانت أعلى أهمية لتأثير التغييرات على الممارسة المهنية من وجهة نظر المشرعين حيث بلغ متوسط المتوسطات (4.2638)، ثم الأكاديميين (3.8888)، ثم الممارسين (3.5481).

وبشكل عام كانت اتجاهات عينة الدراسة ايجابية بشأن العبارات الخاصة بتأثير التغييرات في نموذج تقرير التدقيق على الممارسة المهنية، ومما لا شك فيه أن النتائج السابقة تؤكد على وجود قبول للتغيرات من قبل الممارسين المهنيين في الأردن.

وعموما يمكن تلخيص ما تقدم بشأن اتجاهات أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة في الجدول (7) التالي:

الجدول (7)

الأهمية النسبية	المتوسط العام	المتغير
%79	3.9510	أهمية التغيير ات في نموذج تقرير التدقيق الدولي
%83	4.1566	تؤثر التغيير ات على التعليم المحاسبي
%81	4.0567	تؤثر التغيير ات على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق
%78	3.9002	تؤثر التغيير ات على الممارسة المهنية
%80.25	4.0161	متوسط المتوسط العام

بناء على ما تقدم في الجدول (7) يمكن استخلاص نتيجة عامة أولية تفيد بأن هناك أهمية للتغييرات في تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية، كما أن هناك تأثير لهذه التغييرات على التعليم المحاسبي والتشريعات ذات العلاقة والممارسة المهنية في الأردن حيث بلغ متوسط المتوسطات العام (4.0161)، ومدى عالي يقع بين 80% -100% أي بين المستوى الرابع والخامس وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، كما أن المشرعين الأردنيين سواء في دائرة مراقبة الشركات أو لجنة الإفصاح في هيئة الأوراق المالية كانوا أكثر اهتماما بهذه التغييرات وتأثيراتها المختلفة من الأكاديميين والممارسين بحكم وظيفتهم وخبراتهم العملية.

عرض وتفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة

كما سبق القول، لقد تضمنت الدراسة أربعة فرضيات رئيسية، ولاختبار صحة هذه الفرضيات فقد تم استخدام اختبار One Sample T-test لاختبار الفرضية المستقلة الأولي، كما تم استخدام الانحدار البسيط لاختبار الفرضيات الثلاثة الرئيسية الأخرى، وفيما يلي عرض ومناقشة النتائج اختبار هذه الفرضيات:

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولي: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى (المستقلة) رفض الفرضية العدمية (H_{01})، وقبول الفرضية البديلة(H_{a1}) التي تنص على " توجد تغييرات ذات أهمية في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية، حيث بلغت T المحسوبة 19.565، بينما تبلغ T الجدولية 1.9799، وذلك عند مستوى معنوية 0.000، ووسط حسابي 3.9397 وانحراف معياري .52610 ، ومستوى ثقة 95%، وذلك كما يتضح من الجدول (8) التالي:

الجدول (8)

مستوى المعنوية	درجات الحرية	T الجدولية	T المحسوبة	الفرضية الأولى
0.000	119	1.9799	19.565	المستقلة

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية (التابعة) رفض الفرضية العدمية (H_{02})، وقبول الفرضية البديلة(H_{a2}) التي تنص على " يوجد تأثير للتغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية (المتغير المستقل) على التعليم المحاسبي (المتغير التابع)، حيث بلغت T المحسوبة 11.121، بينما تبلغ T الجدولية 1.9799، وذلك عند مستوى معنوية 0.000، ومستوى ثقة 95%، وذلك كما يتضح من الجدول (9) التالي:

جدول (9)

مستوى المعنوية	درجات الحرية	T الجدولية	T المحسوبة	الفرضية الثانية
0.000	119	1.9799	11.121	التابعة

ولتفسير مدى تأثر المتغير التابع (التعليم المحاسبي) بالمتغير المستقل (التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) تم استخدام معامل ارتباط بيرسون ، وقد أوضحت النتائج أن هناك قوة في العلاقة (الارتباط) بين المتغيرين حيث بلغت قيمة R (.715) كما أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع حيث بلغت R. Square (.512) و Adjusted R. Square (.508) ، و يعنى هذا أن التعليم المحاسبي يتأثر بالتغيير ات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) بنسبة 50.8% والباقي يعود إلى عوامل أخرى.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة(التابعة) رفض الفرضية العدمية (H_{o3})، وقبول الفرضية البديلة(H_{a3}) التي تنص على " يوجد تأثير للتغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) (المتغير المستقل) على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق (المتغير التابع)، حيث بلغت T المحسوبة 9.546، بينما تبلغ T الجدولية 1.9799، وذلك عند مستوى معنوية 0.000، ومستوى ثقة 95%، وذلك كما يتضح من الجدول (10) التالي:

الجدول (10)

الفرضية الثالثة	T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى المعنوية
التابعة	9.546	1.9799	119	0.000

ولتفسير مدى تأثر المتغير التابع (التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق) بالمتغير المستقل (التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) تم استخدام معامل ارتباط بيرسون ، وقد أوضحت النتائج أن هناك قوة في العلاقة (الارتباط) بين المتغيرين حيث بلغت قيمة R (.660) كما أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع حيث بلغت R. Square (.436) و Adjusted R. Square (.431) ، وهذا يعني أن التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق تتأثر بالتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) بنسبة 43.1% والباقي يعود إلى عوامل أخرى.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة: لقد بينت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة (التابعة) رفض الفرضية العدمية (H_{o4})، وقبول الفرضية البديلة(H_{a4}) التي تنص على " يوجد تأثير للتغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) (المتغير المستقل) على الممارسة المهنية (المتغير التابع)، حيث بلغت T المحسوبة 10.729، بينما تبلغ T الجدولية 1.9799، وذلك عند مستوى معنوية 0.000، ومستوى ثقة 95%، وذلك كما يتضح من الجدول (11) التالي:

الجدول (11)

الفرضية الثالثة	T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى المعنوية
التابعة	10.729	1.9799	119	0.000

ولتفسير مدى تأثر المتغير التابع (الممارسة المهنية) بالمتغير المستقل (التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) تم استخدام معامل ارتباط بيرسون ، وقد أوضحت النتائج أن هناك قوة في العلاقة (الارتباط) بين المتغيرين حيث بلغت قيمة R (.703) كما أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع حيث بلغت R. Square (.494) و Adjusted R. Square (.490) ، و يعني ما تقدم أن الممارسة المهنية تتأثر بالتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) بنسبة 49% والباقي يعود إلى عوامل أخرى.

عرض ومناقشة اتجاهات الفروق في أراء عينة الدراسة

بشأن ما إذا كان هناك فروق في أراء عينة الدراسة تعود إلى خصائص هذه العينة السابق عرضها من حيث الوظيفة الحالية والمؤهل العلمي والتخصص العلمي والخبرة العملية، فقد بينت النتائج باستخدام T- test للتخصص العلمي، و One-way ANOVA للوظيفة الحالية والمؤهل العلمي والخبرة العملية عند مستوى ثقة 95% ، أن هناك فروق في أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الأولى كما يتضح من الجدول(12) التالي:

الجدول (12)

الفرضية	الوظيفة الحالية		المؤهل العلمي		التخصص العلمي		الخبرة العملية	
	F	Sig.	F	Sig.	T	Sig.	F	Sig.
الأولى	21.942	.000	1.014	.366	4.186	.001	5.527	.001

يتضح من الجدول (12) أن هناك فروقا في أراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الأولى تعود إلى الوظيفة الحالية والتخصص العلمي والخبرة العملية ذات دلالة معنوية عند مستوى 01. أو عند مستوى 05.، ولبيان اتجاهات الفروق في أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الأولى (المستقلة) لصالح أي فئة من الفئات الثلاثة يتضح باستخدام اختبار Scheffe أن اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى الوظيفة الحالية تكون في صالح فئة المشرعين حيث بلغ الوسط الحسابي 4.3233، ثم الأكاديميين 4.0487، وأخيرا الممارسين المهنيين حيث بلغ الوسط الحسابي 3.6115.

بينما اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى التخصص العلمي فإنها في صالح التخصصات الأخرى حيث بلغ الوسط الحسابي 4.3257 ، ثم تخصص المحاسبة حيث بلغ الوسط الحسابي 3.9084، بينما اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى الخبرة العملية فإنها في صالح الخبرات الأكثر من 15 سنة حيث بلغ الوسط الحسابي 4.0920 ، ثم الخبرات أقل من 5 سنوات حيث بلغ الوسط الحسابي 4.0782، ثم الخبرات من 5 إلى 10 سنوات حيث بلغ الوسط الحسابي 3.9218، وأخيرا الخبرات من 10 إلى 15 سنة حيث بلغ الوسط الحسابي 3.6194.

وفيما يتعلق بالفرضيات الثلاثة الأخرى (التابعة)، فقد بينت النتائج باستخدام Two-way ANOVA عند مستوى ثقة 95%، أن هناك فروق في أراء عينة الدراسة ، كما يتضح من الجدول(13) التالي:

الجدول (13)

الفرضية	الوظيفة الحالية		المؤهل العلمي		التخصص العلمي		الخبرة العملية	
	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.
الثانية	4.192	008.	1.763	044.	1.114	359.	865.	.663
الثالثة	9.926	.000	1.378	.164	.290	.917	.690	.867
الرابعة	8.303	.000	.960	.519	.742	.594	.486	.984

يتضح من الجدول (13) أن هناك فروقا في أراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الثانية تعود إلى الوظيفة الحالية والمؤهل العلمي ذات دلالة معنوية عند مستوى 01. أو عند مستوى 05.، ولبيان اتجاهات الفروق في أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الثانية(التابعة) لصالح أي فئة من الفئات الثلاثة يتضح باستخدام اختبار Scheffe أن اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى الوظيفة الحالية تكون في صالح فئة المشرعين حيث بلغ الوسط الحسابي 4.3523، ثم الأكاديميين 4.2219، ثم الممارسين المهنيين حيث بلغ الوسط الحسابي 3.8515، كما أن اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى المؤهل العلمي تكون في صالح حملة البكالوريوس حيث بلغ الوسط الحسابي 4.1587، ثم حملة الدكتوراه 4.0946، ثم حملة الماجستير حيث بلغ الوسط الحسابي 3.8773.

كما يتضح من الجدول (13) أيضا أن هناك فروقا في أراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الثالثة تعود إلى الوظيفة الحالية وذات دلالة معنوية عند مستوى 01. أو عند مستوى 05.، ولبيان اتجاهات الفروق في أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الثالثة (التابعة) لصالح أي فئة من الفئات الثلاثة يتضح باستخدام اختبار Scheffe أن اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى الوظيفة الحالية تكون في صالح فئة المشرعين حيث بلغ الوسط الحسابي 4.2500، ثم الأكاديميين 4.0471، ثم الممارسين المهنيين حيث بلغ الوسط الحسابي 3.8733.

كما يتضح من الجدول (12) أيضا أن هناك فروقا في أراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الرابعة تعود إلى الوظيفة الحالية وذات دلالة معنوية عند مستوى 01. أو عند مستوى 05.، ولبيان اتجاهات الفروق في أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الرابعة (التابعة) لصالح أي فئة من الفئات الثلاثة يتضح باستخدام اختبار Scheffe أن اتجاه الفروق في أراء عينة الدراسة التي تعود إلى الوظيفة الحالية تكون في صالح فئة المشرعين حيث بلغ الوسط الحسابي 4.2639، ثم الأكاديميين 3.8889، ثم الممارسين المهنيين حيث بلغ الوسط الحسابي 3.5481.

الخلاصة والتوصيات

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على التغييرات في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية، ثم قياس مدى أهمية هذه التغييرات، ومدى تأثيرها على التعليم المحاسبي و التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق و الممارسة المهنية ، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم عرض الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية ، ثم تناول الإطار النظري التغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) الصادر عام 2006، مقارنة بالنموذج الصادر عام 1994 مع استبعاد النموذج الصادر عام 1983 من خلال استخدام قائمة استبيان تضمنت (16) عبارة رئيسية، أو (70) عبارة فرعية، تم توزيعها على عينة بلغت (120) شملت أكاديميين وممارسين ومشرعين من العاملين في الأردن، وبعد العرض المتقدم خلصت الدراسة الحالية إلى الأتي:

أولا: أكدت كل الدراسات ذات العلاقة على ضرورة تطوير محتوى تقرير التدقيق/ المدقق من أجل أن يعكس ذلك المزيد من المسؤوليات للمدقق، وبشكل عام تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، بالإضافة إلى أن المجتمع المالي لدية رغبة أكيدة في الابتعاد عن استخدام اللغة النمطية في تقرير التدقيق/ المدقق، فضلا عن أنه قد ساهم في عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لمسؤوليات كل من المدقق والإدارة، كما أكدت بعض الدراسات على أن هناك تأثيرا لمحتوى تقرير المدقق على قرارات الاستثمار وقرارات الائتمان بشكل خاص، بالإضافة إلى أن التقرير بشكله الحالي يعد وسيلة اتصال غير جيدة، كما أن المدققين يستخدمون محتوى التقرير لحماية أنفسهم ضد المخاطر المستقبلية، كما أكدت أغلب الدراسات على أن طلبات المجتمع المالي بشأن تقرير التدقيق تنطوي على أربعة محاور أساسية تشمل:

1/1 التقرير عن الامتثال لأخلاقيات المهنة.
2/1 التقرير عن اكتشاف الغش.
3/1 التقرير عن قدرة المنشأة على الاستمرارية.
4/1 التقرير عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.

ثانيا: لقد أوضحت الدراسة النظرية للتغيرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي (700) حول البيانات المالية أن النموذج الجديد لتقرير التدقيق (700) قد خرج عن اللغة النمطية حيث تم إضافة مصطلحات جديدة - على سبيل الحصر - مثل السياسات المحاسبية – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الرقابة الداخلية ، أخلاقيات المهنة - الغش أو الخطأ - تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية - أدلة التدقيق - حكم المدقق - المتطلبات القانونية والتنظيمية، بالإضافة إلى الأتي:

1/2 يتفق محتوى النموذج المعدل للتقرير مع مفهوم التدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 من حيث تركيزه على فكرة أدلة التدقيق، ومع مفهوم التأكيد الخارجي الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي عام 2006، ومع دعوة المجتمع المالي والباحثين لتقرير المدقق عن امتثاله لأخلاقيات المهنة ، كما يتفق القسم الخاص بالتقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى مع قانون الشركات الأردني 1997/22 وتعديلاته، وفي نفس الوقت لم يستجيب النموذج المعدل لحاجات المجتمع المالي والباحثين فيما يتعلق بالتقرير عن الاستمرارية .

2/2 لقد تم استخدام عبارات تحمل شيئا من الغموض بشأن موضوع الغش أو الخطأ، فضلا عن الإسهاب في موضوع الرقابة الداخلية، وحكم المدقق، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

ثالثا: لقد بينت النتائج الأولية واختبارات الفرضيات أن اتجاهات عينة الدراسة كانت ايجابية بشكل عام حيث بلغ متوسط المتوسط العام (4.0161) وبمدي يقع بين 80% - 100% أي بمستوى من عالي إلى عالي جدا بشأن العبارات الخاصة بـ الأتي:

1/3 أهمية التغييرات في نموذج تقرير التدقيق ما عدا (سلبية) العبارة الخاصة بـ::

1/1/3 يشمل التدقيق كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية من وجهة نظر المشرعين.

2/1/3 و التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية من وجهة نظر الممارسين المهنيين.

2/3 تأثير التغييرات على التعليم المحاسبي ما عدا (سلبية) العبارة الخاصة بـ : مدى وجود تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي في الأردن من حيث الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي بدلا من المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية ،

3/3 تأثير التغييرات على التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، والممارسة المهنية.

رابعا: لقد بينت اختبارات الفرضيات واتجاهات الفروق الأتي:

1/4 أن هناك أهمية للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل (700) حول البيانات المالية، 2/4 أن هناك ارتباطا بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة ، وأن هناك تأثيرا قويا للتغييرات في نموذج تقرير التدقيق الدولي المعدل (700) حول البيانات المالية، على التعليم المحاسبي و التشريعات ذات العلاقة بمهنة التدقيق و الممارسة المهنية،

2/4 أن المشرعين الأردنيين سواء في دائرة مراقبة الشركات أو لجنة الإفصاح في هيئة الأوراق المالية كانوا أكثر اهتماما بهذه التغييرات وتأثيراتها المختلفة من الأكاديميين والممارسين.

وبناء على النتائج السابقة تقترح الدراسة التوصيات التالية:

أولا: يجب على مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إعادة النظر في التغييرات الجديدة في نموذج تقرير التدقيق لإزالة الغموض المتعلق بموضوع الغش أو الخطأ، وحذف التكرار الموجود في فقرتي مسؤولية الإدارة ومسؤولية المدقق باعتبار أن أحدهما تدل على الأخرى أو بمعنى أخر حذف العبارات التالية من فقرة مسؤولية الإدارة وهي: وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف، مع اقتراح إضافة عبارة خاصة بالاستمرارية في فقرة مسؤولية المدقق.

ثانيا: يجب أن تلتزم أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية بتدريس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة ، وأن ينعكس ذلك في جميع مساقات ومناهج التعليم المحاسبي سواء كان التدريس باللغة العربية أو الانجليزية حيث أنها المعايير المعتمدة في الأردن لأن التعليم والتشريع ركنان أساسيان في تطوير ممارسة الأداء المهني..

ثالثا:: يجب على المشرع الأردني إعادة النظر في المادة 151 والخاصة بالنظام الداخلي للشركات المساهمة العامة وذلك من خلال النص الصريح في القانون على تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية، وكذلك إعادة النظر في تعديل المادة 184 (الفقرات أ – ب –ج (1-2) من قانون الشركات 1997/22 المعدلة بالقانون 2002/40 والخاصة بإتباع الأصول المحاسبية لتوحيد مصطلحاتها الفنية، وكذلك تعديل المادة 193 بشأن واجبات مدقق الحسابات(المحاسب القانوني) وخاصة الفقرات (ب- ج- و) والمادة 195 بشأن مشتملات تقرير مدقق الحسابات وخاصة الفقرات(أ (2-3) وب (1)، ليتفق القانون مع التطورات العالمية والمحلية في هذا الاتجاه.

رابعا: يجب على جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين أن تقوم بدورها وفقا للقانون 2003/73 بالطلب من الجامعات الأردنية – أقسام المحاسبة - بأن ينعكس تدريس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كل المنهاج المحاسبي، كما يجب أن ينعكس ذلك أيضا على الامتحانات المهنية للحصول على شهادة محاسب قانوني أردني، كما يجب أن تولى الجمعية لهذه المعايير اهتماما خاصا في برامجها التدريبية وذلك لتحسين الممارسة وجودة الأداء المهني فضلا عن تعزيز وجودها ودورها في الجامعات الأردنية من خلال عمل الندوات أو المشاركة أو عقد المؤتمرات بشأن التطورات الهامة في هذا المجال.

خامسا: يقترح الباحثان أعداد دراسات مستقبلية حول نفس الموضوع في دول عربية أخرى ومن خلال شمول نفس فئات عينة الدراسة بالإضافة إلى العاملين في البنوك وشركات الوساطة المالية، والمدراء الماليين ومديري التدقيق الداخلي ومديري إدارة المخاطر ومديري الرقابة الداخلية وأعضاء لجان التدقيق والمستثمرين في الشركات المساهمة العامة، كما يأمل الباحثان بعمل دراسة أخرى كامتداد للدراسة الحالية لدراسة تأثير التغيير في محتوى نموذج تقرير التدقيق الدولي(700) على قرارات الاستثمار والائتمان.

قائمة المراجع

- إبراهيم، احمد على،(1988) دور مهنة المحاسبة والمراجعة في بث الثقة والطمأنينة في المعلومات المالية المقدمة لهيئة سوق المال لخدمة المستثمر العادي، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، السنة الثامنة عشر، ص 311-383.
- أبو زيد، محمد خير سليم، (2005) أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية Spss، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم،(1993)، نمطية تقارير مراجعي الحسابات ومدى التزامها بالمتطلبات النظامية وأركان معايير التقرير: دراسة ميدانية لتقارير الشركات ذات المسؤولية المحدودة في المملكة العربية السعودية، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة ببني سويف،جامعة القاهرة، العدد الخامس، السنة الثالثة، ص 143-168.
- ---------------------------------، (1988)، نمطية تقارير مراجعي حسابات الشركات المساهمة في المملكة، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الخامس والعشرون، ص63-103.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1989)، أدلة التدقيق الدولية ، تعريب الدكتور عصام مرعي، مجموعة سابا وشركاهم، الرياض ، الطبعة الثانية، ص149-161.
- الذنيبات، على عبد القادر، (2003)، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها: دليل من الأردن، **مجلة دراسات**، مجلة علمية محكمة، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المجلد(30) العلوم الإدارية، العدد(1)، كانون الثاني (يناير)، ص108-127.
- السقا، السيد أحمد إسماعيل، (1997)، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، **مجلة البحوث المحاسبية**، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، ص423- 464.
- المملكة الأردنية الهاشمية(2007)، وزارة الصناعة والتجارة، دائرة مراقبة الشركات، **قانون الشركات رقم 1997/22 وتعديلاته**، عمان.
- المملكة الأردنية الهاشمية، (2003)، قانون مؤقت رقم 2003/73 قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، **الجريدة الرسمية**، العدد4606، حزيران.
- جمعة، احمد حلمي، (2008)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية – الكتاب الثاني: تقارير التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع العلمي، عمان، الأردن.
- -------------------------، (2001)، تقرير المدقق: دليل على بطء الاستجابة الدولية لطلبات المجتمع المالي، المجلة العلمية، **الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية**- العلوم الإنسانية- عمادة البحث العلمي، جامعة الزيتونة الأردنية، العدد الأول، المجلد الأول، ص 1-34.
- ---------------------------------، (2000)، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 311-332.
- حماد، طارق عبد العال، (2002)، دراسة انتقاديه لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة الثانية عشر، العدد الأول، مارس، ص351-421.
- حميدان، عبد الناصر(2005)، مساهمة تقرير المدقق في الانتقال إلى اقتصاد المعرفة، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة ،جامعة بني سويف ، العدد الثاني والثالث، السنة الخامسة، ص 299-330.

- خليفة، ذكاء محمد محمد، (1994)، العلاقة بين نوع تقرير المراجعة وعزل المراجع في ظل وجود أو عدم وجود لجنة للمراجعة بالشركة وأثر ذلك على استقلالية المراجع، المجلة العلمية، كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، العدد (20)، ص211-269.
- خليل، رمضان عطية حسن، (1998)، أثر تقرير المراجعة المطول على زيادة وعي وإدراك قارئ القوائم المالية بنطاق مسئوليات وواجبات مراقب الحسابات، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، السنة الثامنة عشر، ص 133-181.
- شاهين، إبراهيم عثمان، (1987)، الاستجابة السلوكية لتقرير المراجع الخارجي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، المجلد الحادي عشر، ص 1-28.
- عبد البديع، أشرف محمد، (2004)، تقارير مراقبي الحسابات لشركات المساهمة المصرية: المنهج النظري والممارسة الجارية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، العدد الأول، المجلد الثالث عشر، (1999) بحث منشور في كتاب دراسات متقدمة في المراجعة، ص250-326.
- عبد الله، محمد عبد الله محمد، (1995)، تأخير تقرير المراجعة وأثر ذلك على المحتوى الإخباري، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف،جامعة القاهرة، العدد الأول، السنة الخامسة، ص 11-54.
- غالي، جورج دانيال،(1998)، تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة انتقاديه، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص705-752.
- لطفي، أمين السيد أحمد،(1996)، تقييم تقرير المراجعين لاستمرارية العاملين في النشاط باستخدام نموذج المحاكاة- دراسة تطبيقية على شركات قطاع الأعمال العام، المؤتمر الضريبي الثالث،جمعية الضرائب المصرية، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي،المحور الثاني، العدد الأول، ص 337-407.
- متولي، سامي وهبه، (1991)، فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها وسبل تطبيقها، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، السنة الثامنة عشر، ص 174-206.
- مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية، تعليمات الأوراق المالية(2005)، تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق رقم 2004/53 والمعدلة بالقرار رقم 2005/257، هيئة الأوراق المالية، عمان، الأردن.
- مجلس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، (1990)، قرار رقم 1989/54 بخصوص تطبيق قواعد المحاسبة وأدلة المراجعة الدولية، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين عمان، الأردن.
- محمد، أحمد عبد المالك، (1996)، دراسة تحليلية للاختلافات الدلالية لمعاني تقرير المراجع، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، المجلد العشرون، ص 649-669.
- مصطفى، صادق حامد، (1994)، نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة: دراسة تحليلية نقدية مقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والأربعون، ص73-95.

- AICPA, Cohen Commission, (1978), **The Report of the Cohen Commission to Study the Auditors Responsibility**, American Institute of Certified Public Accountants, New York, USA, P.xxv.

- --------, ASB, (1988), **SAS No. 58: Reports on Audited Financial Statements**, American Institute of Certified Public Accountants, New York, June.

- --------, ASB, (1992), **SAS No. 69: The Meaning of Present Fairly in Conforming with Generally Accepted Accounting Principles in the Auditor Report**, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

- --------, ASB, (1995), **SAS No. 79: An Amendment to SAS No. 58: Reports on Audited Financial Statements**, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

- Arens, A. A., ET. Al., (2008), **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 13th ed, Pearson Prentice Hall, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, p. 4.

- Bailey, W., Bylinshi, J. and Shields, M., (1993), Audit Report Wording Changes, **Journal of Accounting Research**, Autumn, pp.355-70.

- Chow, C. W. and Rice, S. J., (1982), Qualified Audit Opinion and Share Prices- AN Investigation, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 1, No. 2, Winter, pp.35-53.

- Cadbury Committee, (1992), **Report on the Financial Aspect of Corporate Governance**, Gee and Co. Ltd, London.

- Dodd, P., N., Dopuch, R., Holthausen and R. Leftwich, (1984), Qualified Audit Opinions and Stock Prices: Information Content, Announcement Dates and Concurrent Disclosure, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 6, April, pp.3-38.

- Dopuch, N., R., Holthausen and R. Leftwich, (1986), Abnormal Stock Returns Associated with Media Disclosures of Subject to Qualified Audit Opinions, **Journal of Accounting and Economics**, May.

- Dopuch, N., R., Holthausen and R. Leftwich, (1987), Predicting Audit Qualifications with Financial and Market Variables, **The Accounting Review**, July.

- Epstein, M.J. and Geiger, M. A., (1994), Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap, **Journal of Accountancy**, Jan. pp.60-66.

- Gay, G., Schelluch, P. and Reid, I., (1997), Users Perceptions of the Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and Reporting of Fraud , of Other Illegal Acts and Error, **Australian Accounting Review**, May., pp. 55-63

- Gloeck, J. D. and Jager, H., (1993), The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa, **University of Pretoria**, Pretoria, pp.1-20.

Grant, J. and et al., (1996), Audit Quality and Professional Self Regulation, Auditing, **A Journal of Practice and Theory**, Vol.15, No. 1, spring, pp. 142-164.

-Hopkins, L.,(1996) Audit Reports: A Clear Expression of Opinion, **Accountancy**, April, pp.116-135.

- Houghton, K., (1987), True and Fair View: An Empirical Study of Connotative Meaning, **Accounting, Organization and Society**, Nov., 143-52.

- Houghton, K. and Messier, F., (1990), **The Wording of Audit Report: Its Impact on the Meaning of Message Communicated and Monitoring Research**, Improvements in Communicated and Monitoring, Edited by Moriarity, s., University of Oklahoma, Oklahoma.

- Humphrey, C., Moizer, P. and Turley, S., (1992), The Audit Expectation Gap in the United Kingdom, **The Research Board**, ICAEW, London, pp. 37-52.

- IFAC, Handbook, (1997), **Codification of International Standards on Auditing and International Auditing Practice Statements 1994**, International Federation of Accountants, p.p. 27-454.

- IFAC, IAASB, (2006) **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements 2006Edition**, International Federation of Accountants, USA, p.p.664-702.

- IFAC, IAASB, (2007) **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements 2007Edition**, International Federation of Accountants, USA, p.p.

- Jang, H. and Lin, C., (1993), Audit Quality and Training Volume Reaction: A Study of Initial Public Offering of Stocks, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 12, pp.263-277.

- Libby, R., 1979, Bankers and Auditors Perceptions of the Message Communicated by the Audit Report, **Journal of Accounting Research**, Spring.

- Micheal, , (1978), Qualified Audit Reports: Their Impact on Investment Decisions, **The Accounting Review**, Vol. 11, No. 3, July, pp. 642-50.

- Monroe, G. S. and Woodliff, D. R., (1994), Great Expectations: Public Perceptions of the Auditors Role, **Australian Accounting Review**, Nov., pp. 42-53.

- Morhrweis, L. C. and Kelly, A. S., (1989), Bankers and Investors Perceptions of the Auditors Role in Statements Reporting: The Impact of SAS No.58, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Fall.

- Treadway Commission, (1987), **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting**, Washington D.C, pp.12-13.

- Whittred, G.P., (1987), Audit Qualification and the Timeliness of Corporate Annual Reports, **Journal of Accounting Research**, Vol.25, No.2, Autumn.

ملاحق الدراسة

ملحق (أ): التغيرات التفصيلية في نموذج تقرير التدقيق المعدل مقارنة بالنموذج قبل التعديل:

عناصر التقرير	النموذج المعدل	النموذج قبل التعديل	
	إضافة/ تعديل	حذف/ نقل	تعديل/ بدون تعديل
العنوان	- يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على انه تقرير مدقق مستقل.		يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له
المرسل أليه	- يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تتطلبه ظروف العملية.	التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية(حذف)	يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية
الفقرة التمهيدية	عبارة تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى	- يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة(نقل إلى فقرة مسؤولية الإدارة) - وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استنادا على عملية التدقيق(نقل إلى فقرة مسؤولية المدقق).	- يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية(بدون تعدل).
مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية	يجب أن يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي: (أ) تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ؛ (ب) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة. (ج) عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.		
مسؤولية المدقق (النطاق سابقا)	- يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناء على التدقيق. - يجب أن يبين تقرير المدقق أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية. - يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية. - وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. - يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق ببيان أن: * التدقيق يتضمن أداء إجراءات الحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية؛ ** الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ. وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي الحالات عندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع تدقيق البيانات المالية فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية. *** التدقيق يشمل كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية. - يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.		- يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم (تعديل) - يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة(بدون تعديل). - يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت: *فحصا، على أساس الاختبار (حذف)، لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية، وتقييم المبادئ(حذف) المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية؛ و تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل. * يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق(حذف) قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

رأي المدقق	- يجب إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل المدقق إلى أن البيانات المالية تعطي رايا صحيحا وعادلا أو أنها معروضة بعدالة، في كافة النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق(نقل من تقرير المدقق). - عند إبداء رأي غير متحفظ يجب أن تبين فقرة الراي في تقرير المدقق رأي المدقق بأن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق (ما لم يطلب المدقق حسب القانون أو الأنظمة استخدام صياغة مختلفة بشأن الراي، وفي هذه الحالة يجب استخدام الصياغة التي تم التوصية بها). - عندما لا تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها إطار إعداد التقارير المالية فإن الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي يجب أن تحدد الاختصاص أو بلد منشأ إطار إعداد التقارير المالية.	- إضافة لإشارته، أينما كان مناسبا، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية(نقل إلى فقرة المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير)	- إن فقرة الرأي في تقرير المدقق يجب أن تنص وبشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية (ويتضمن تعريف الدولة المعدة لإطار التقارير المالية استخدامه إذا كان غير معايير المحاسبة الدولية) (تعديل). ويجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبّر بصورة صحيحة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية.
المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير	- عندما يتناول المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى ضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية فإنه يجب تناول مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في جزء منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي.		
توقيع المدقق	- يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا(مع الشرح).		يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب(بدون تعديل).
تاريخ تقرير المدقق	- يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أبكر من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليبني عليها الرأي حول البيانات المالية. - يجب أن تشمل أدلة التدقيق الكافية والمناسبة أدلة على أنه تم إعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية وأن الذين لهم صلاحية معترف بها أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها.		يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق(تعديل).
عنوان المدقق	- يجب أن يسمي التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارس فيه المدقق.		- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسئول عن عملية التدقيق تلك.
تقرير المدقق	- يجب أن يكون تقرير المدقق كتابة.	- يجب إبداء رأي نظيف في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات المالية تعبّر بصورة صحيحة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين(نقل إلى فقرة رأي المدقق)	

ملحق (2): نماذج تقرير التدقيق قبل وبعد التعديل:

ملحق 1/2 نموذج التقرير قبل التعديل:

تقرير المدقق

لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة (أ، ب، ج) كما في 12/31/ ***2 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ. أن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وان مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية مستندين إلي تدقيقنا لها.

لقد قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو يشار إلي المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة). أن هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة. وتتضمن عملية التدقيق فحصا للأدلة، على أساس الاختبار التي تؤيد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، كذلك تتضمن عملية التدقيق تحديد المبادئ المحاسبية المستعملة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة، بالإضافة إلي تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل وإننا نعتقد بان عملية تدقيقنا قد وفرت أساسا معقولا لإبداء رأينا.

وبرأينا، فإن البيانات المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي) عن المركز المالي للشركة كما في 31/ 12/***2 ونتيجة نشاطها للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا لـ.... (والتزاما ب ...) .

التاريخ

المدقق

العنوان

ملحق 2/2 نموذج التقرير بعد التعديل:

تقرير المدقق المستقل

(المرسل إليه المناسب)

(تقرير حول البيانات المالية) (إن العنوان الفرعي " تقرير حول البيانات المالية " ضروري لا يكون العنوان الفرعي الثاني " تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" مطبق).
لقد قمنا بتدقيق البيانات المرافقة لشركة أ ب ج والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 31 /12/ ×× 20 وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية عندئذ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

(مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية)
إن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

(مسؤولية المدقق)
إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة وان نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الغش أو الخطأ وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة، ويشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.
إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

(الرأي)
في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا إ (أو " تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية") المركز المالي لشركة أ ب ج كما في 31 /12/ ××20 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(التقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى)
قد يختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق اعتمادا على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى الخاصة بإعداد التقارير المالية.

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

ملحق (3): قائمة الاستبيان

القسم الأول: معلومات عامة

اولا: الوظيفة الحالية			
أ- أكاديمي		ب- ممارس	
ج- مشرع			
ثانيا المؤهل العلمي:			
أ. كلية مجتمع		ب. بكالوريوس	
ج- ماجستير		د- دكتوراه	
ثالثا التخصص العلمي:			
أ. المحاسبة		ب. أخرى	
رابعا : الخبرة العملية (بالسنوات):			
أ. أقل من 5		ب. من 5 إلى 10	
ج. من 10 إلى 15		د. أكثر من 15	
خامسا: هل شاركت في ندوات أو مؤتمرات بشأن التغيرات الجديدة في نموذج تقرير المدقق حول البيانات المالية؟		نعم	لا
سادسا: هل أطلعت على التغيرات الجديدة في نموذج تقرير المدقق حول البيانات المالية؟		نعم	لا

القسم الثاني : العبارات الخاصة بموضوع الدراسة

يرجي التكرم بعد قراءة العبارات التالية، وضع (*) في العمود المناسب...

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1- برأيك، توجد أهمية لإضافة كلمة " مستقل " لعبارة تقرير المدقق حول البيانات المالية					
2- برأيك، توجد أهمية لإضافة عبارة تدقيق ملخص السياسات المحاسبية الهامة في فقرة المقدمة					
3- برأيك، توجد أهمية لإضافة عبارة تدقيق الإيضاحات التفسيرية الأخرى في فقرة المقدمة					
4- برأيك، توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة تشير إلى أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتشمل المسؤوليات ما يلي: 1/4 تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ					
2/4 اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة					
3/4 عمل تقديرات محاسبية معقولة فيظل الظروف					
5- برأيك، توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الأولى) وتشمل العبارات التالية: 1/5 إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا					
2/5 لقد قمنا بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية					
3/5 الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة					
4/5 أن نخطط ونجرى التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية					
6- برأيك، توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثانية) وتشمل العبارات التالية: 1/6 يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.					
2/6 تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق					
3/6 تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذ التقييمات للمخاطر فإن على المدقق: 1/3/6 اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف.					
2/3/6 ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة					
4/6 يشمل التدقيق كذلك: 1/4/6 تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية					
2/4/6 معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة					
3/4/6 تقييم العرض الشامل للبيانات المالية					
7- برأيك، توجد أهمية لإنشاء فقرة خاصة لمسؤولية المدقق، (الفقرة الثالثة) تشير إلى أننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.					
8- برأيك، توجد أهمية لتعديل فقرة الرأي التي تتضمن ما يلي: 1/8 في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو					
2/8 تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية					
3/8 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية					
9- برأيك، توجد أهمية لإضافة فقرة خاصة حول المتطلبات القانونية والتنظيمية، مع الأخذ في الاعتبار أ، شكل ومضمون هذه الفقرة تعتمد على طبيعة المسؤوليات الأخرى للمدقق الخاصة بإعداد التقارير المالية.					
10- برأيك، إذا توصل المدقق إلى أن عرض المنشأة لأية معلومات ملحقة غير مدققة لا يميزها بشكل كاف عن البيانات المالية المدققة فإن على المدقق أن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات لم يتم تدقيقها.					
11- برأيك، تعتقد أن حقيقة المعلومات الملحقة غير المدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة المعلومات لتحديد حالات عدم الاتساق الجوهرية في البيانات المالية المدققة ومسؤوليات المدقق بشأنها.					
12- برأيك، هل يلبي التغير في النموذج الجديد احتياجات المجتمع المالي والتي تشمل: 1/12 استقلالية ونزاهة وموضوعية المدقق					
2/12 منع واكتشاف الغش أو الخطأ					
3/12 التأكيد على أن الشركة قادرة على الاستمرارية					
4/12 التأكيد على عدم وجود تصرفات غير قانونية					

5/12 التأكيد المطلق					
13- برأيك، يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي من حيث: 1/13 الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي بدلا من المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية					
2/13 الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بدلا من المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية					
3/13 الالتزام بتدريس أقسام المحاسبة بالجامعات قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولي بدلا من المعتمدة في المناهج الأمريكية المبنية على المعايير الأمريكية عند التدريس سواء باللغة العربية أو الانجليزية					
14- برأيك، يجب التركيز في التعليم المحاسبي عند تدريس منهاج التدقيق على الموضوعات التالية: 1/14 الرقابة الداخلية					
2/14 التخطيط					
3/14 الاحتيال والخطأ					
4/14 أدلة التدقيق					
5/14 أخلاقيات المهنة- الاستقلال					
6/14 المتطلبات القانونية (قوانين المهنة – الشركات – البورصة)					
7/14 إجراءات تدقيق قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية					
7/14 موضوعات أخرى..... يرجى تحديد درجة الأهمية: 1/7/14 الإجراءات التحليلية					
2/7/14 تكنولوجيا المعلومات					
3/7/14 العينات الإحصائية					
4/7/14 الخدمات الاستشارية (غير التأكيد)					
5/7/14 التدقيق لإغراض خاصة (التأكيد المحدود)					
6/7/14 التدقيق الداخلي					
7/7/14 الخدمات ذات العلاقة (غير التأكيد)					
8/7/14 التدقيق الإداري(التشغيلي)					
9/7/14 التدقيق الحكومي					
10/7/14 التدقيق البيئي					
11/7/14 مشاكل الرأي المهني					
12/7/14 تقرير المدقق (التأكيد المعقول)					
15- برأيك، يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على التشريعات المهنية والتشريعات ذات العلاقة من حيث تضمينها نصوص تتعلق بإلزام : 1/15 الشركات الأردنية بتصميم أنظمة متكاملة للرقابة الداخلية.					
2/15 الشركات بتنفيذ أنظمة للرقابة الداخلية.					
3/15 الشركات بالمحافظة على أنظمة الرقابة الداخلية.					
4/15 الشركات بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.					
5/15 المحاسبين القانونيين بالمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد.					
6/15 المحاسبين القانونيين بمتطلبات أخلاقيات المهنة.					
7/15 المحاسبين القانونيين بتقويم الرقابة الداخلية لتصميم إجراءات التدقيق المناسبة.					
8/15 المحاسبين القانونيين بتجميع أدلة الإثبات.					
9/15 المحاسبين القانونيين بالمحافظة على أدلة الإثبات لمدة 10 سنوات على الأكثر.					
10/15 جمعية المحاسبين القانونيين بالرقابة على جودة المهنة في مكاتب التدقيق					
16- برأيك، يوجد تأثير للنموذج الجديد لتقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية على أداء مهمة التدقيق من حيث التزام المحاسبين القانونيين بما يلي: 1/16 تقييم الرقابة الداخلية.					
2/16 أخلاقيات المهنة.					
3/16 التخطيط.					
4/16 تجميع أدلة الإثبات.					
5/16 المحافظة على أدلة الإثبات لمدة 10 سنوات على الأكثر.					
6/16 بعنوان النموذج الجديد " تقرير المدقق المستقل "					
7/16 تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق					
8/16 المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد الصادرة عن مجلس					

معايير التدقيق والتأكيد الدولي					
9/16 التأكد من التزام الشركات الأردنية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعداد البيانات المالية					

ونشكر لكم تعاونكم معنا

والله ولي التوفيق

The Influence Of Change
In International Audit Report Model (700) Of The Financial Statement
On Accounting Education, Laws and Professional Practice

Ahmed H. Gomaa and Samier E. El-barghocy

ABSTRACT

In response to a variety of challenges, International Auditing & Assurance Standard Board (IAASB) are reengineering of International Audit Report Model (IARM) in International Standard on Auditing (ISA) No.(700) of the financial statement , thus, the present study aimed to important scale measurement of changes in IARM content and its Influence on accounting education, laws and professional practice

We are theoretical analyzes of changes of an IARM, study of materiality of the 4 variables (I independent. and 3 dependent) and we tested our hypothesis by Spss and using questionnaire containing 16 Para, (sub 70 Para.) and distributed to a sample of 120 participants (51 Academy, 45 Practitioner and 24 Lawyer) from universities, ACPA, SEC and companies control department and assumed the role of ARM in Jordan.

Results showed that: (1) there are important of changes in IARM content less then high per.(79%) for independent variable, (2) a more strongly correlation between independent variable and other dependent variables, (3) a highest influence for independent variable on accounting education per.(83%), laws per.(81%) and less then high on professional practice per.(78%), and (4) a Lawyers is more importants with changes in IARM content and its Influence from Academics and practitioners.

Keywords: Audit report, accounting education, laws, professional practitioner, international auditing and assurance standard.

احمد حلمي جمعة
أستاذ المحاسبة والتدقيق المشارك، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن.
سمير إبراهيم البرغوثي
أستاذ المحاسبة المساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن.